

適応行動と売却時価主義会計

榊 原 英 夫

I は じ め に

会計実務を長い間支配してきた歴史的な原価主義会計に対して、様々な観点からの批判が提起されてきている、歴史的な原価主義会計を批判する多くの論者は、単に、その欠陥を指摘するに留まらず、それに代わる新たな会計方法を提唱している。具体的には、取替原価主義会計、売却時価主義会計あるいは割引現在価値会計などの代替的会計方法が提唱されている。

本論文の目的は、売却時価主義会計を提唱している代表的な論者であるレイモンド・J・チェンバースの学説を検討することである。チェンバースは、特定の間行動モデルを前提として、売却時価主義会計を提唱している。その間行動モデルのもとでは、人間は、かなり広い範囲にわたり、絶えず環境にたいして適応行動をとるものと仮定されている。つまり、高度に柔軟な適応行動が仮定されている。こういった適応行動をとる場合、多種多様な情報が利用されるが、チェンバースによれば、会計が提供すべき情報は、客観的かつ確証可能なものでなければならないし、また、すべての適応行動に目的適合性を有するものでなければならないと主張されている。現在現金等価額⁽¹⁾(current cash equivalent)に基づく情報、つまり、売却時価情報は、こういった要件を備え

-
- (1) 現在現金等価額は、文字通り現在(決算日時点)で現金化した測定値を意味し、資産・負債・残余持分のすべてに適用される概念である。貨幣性資産の売却価格とか、負債あるいは残余持分の売却価格という用語法は、不自然であるので、この概念が用いられている。非貨幣性資産の現在現金等価額は、売却価格により測定されるので、その現在現金等価額は、売却価格と言い換えることができる。

た情報であるとの観点から、売却時価主義会計が提唱されている。チェンバースの学説については、すでに多くの論者により、紹介、検討されているので、本論文では、次の2つの問題に焦点を当てて検討する。

- (1) チェンバースの人間行動モデルの妥当性に関する問題
- (2) 現在現金等価額に基づく情報を会計情報とする論拠

Ⅱ チェンバースの人間行動モデル

チェンバースは、特定の人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動を前提として、売却時価主義会計を主張している。したがって、その主張の妥当性を検討するためには、まず、前提とされているそのモデル自体の妥当性を検討する必要がある。このモデルの妥当性を検討するために、チェンバースがそのモデルの拠り所としている2つの概念、つまり、ホメオスターシス概念と合理的行動概念を検討することにする。

(1) ホメオスターシス概念

チェンバースは、ホメオスタティックシステムとしての人間を仮定している。このことは、チェンバース ([3], pp. 20—21) が、「全体としての有機体は、機能するためのその能力、つまり、その生存が保証されるように、自からを絶えず環境に適応するホメオスタティックシステムとみなされる。」と述べていることから明らかである。チェンバースは、「人間をホメオスタティックシステムであるとみなす」とのこの仮定から、高度に柔軟な適応行動を導き出している。つまり、ホメオスタティックシステムとしての人間は、均衡状態（ホメオスターシス）を保持するために絶えず環境に適応するものであるので、人間行動は、高度に柔軟な適応行動をとるものであると主張されている。

しかしながら、ホメオスターシスは、元来、生理学において身体条件の均衡状態⁽⁹⁾を記述するために用いられた概念であり、それは変化するが相対的に定常

(2) ホメオスターシスは、元来、身体条件の均衡状態を記述するために、生理学者、オルター・B・キャノンにより用いられた概念である。キャノンはそれを次のように定

的な状態を意味する概念である。したがって、生理学におけるホメオスタシス概念からは、チェンバースの人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動を論理的に導き出すことはできないと考えられる。

また、チェンバースの理論がサイバネティクスの影響をうけている点を考えると、⁽³⁾ホメオスタシス概念も、そこにおける概念として用いられているとも考えられるが、いかながら、サイバネティクスにおける制御についての基本概念としてのホメオスタシス概念も、やはり「システムの変動をある特定の範囲内で一定に維持すること」(〔1〕42頁)を意味している。したがって、この概念からもチェンバースの人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動を論理的に導き出すことはできないと考えられる。

要するに、ホメオスタシス概念から論理的に導き出される人間行動モデルは、ある一定の範囲内での適応行動であり、高度に柔軟な適応行動ではない。この意味で、チェンバースの人間行動モデルは、論理的妥当性を有しないものと考えられる。

(2) 合理的行動概念

チェンバースは、人間行動を合理的なものであると仮定している。このことは、チェンバース (〔3〕, pp. 45—46) が、「われわれは熟考したうえで行為のできる人間に関心を持っているので、すべての行為は、合理的であるとみな

義している。この引用は、文献 (〔7〕, p. 222) によった。

「身体において維持される安定状態は、均衡と呼ばれるであろう。しかしながら、その用語は、既知の諸要因が均衡状態にあるクロウズドシステムにおいて相対的に単純な物理化学的状态に適用される場合に、かなり正確な意味を持つようになった。有機体における安定状態を維持する調和のとれた生理学のプロセスは、非常に複雑であり、人間固有のものであるので、私はこれらの状態にたいして特殊な名称、つまり、ホメオスタシスを提唱する。この用語は、固定化された非流動的なもの、つまり、停滞を意味しない。それは変化するが、相対的に安定的な状態を意味する。」

- (3) たとえば、レックス・クルース (〔5〕, p. 207) は、この点について、「チェンバースは、サイバネティクスについてのピアーおよびウィナーの議論に基づいて会計思考の再編成への方法と新しい会計研究の出現への方法を示している。」と述べている。

される。」と述べていること、あるいは、「われわれは、合理性を人間行動の一般的特質と考える。」と述べていることから明らかである。この仮定の妥当性を検討するにあたって、それが記述的意味での仮定として用いられていることに留意すべきである。というのは、それが記述的仮定であってはじめて、実際の人間行動に照らしてその妥当性を検討することに意義が認められると考えられるからである。

チェンバースが合理的行動仮定を記述的仮定として用いていることは、チェンバース ([3], p. 6) が、会計理論の構築方法に関して次のように述べていることから、明らかである。

「この方法（チェンバースが採用する理論構築方法—引用者挿入）は、ある類似性を有し、経験的世界を通して、いくつかの方法で分散しているある種の対象、事象または活動が存在することを観察することから出発する。……

経験的世界についての部分的記述として与えられる命題は、無数にある。そこで、これらの命題から、会計が行なわれるように思われるシステムのタイプを定義するに十分な命題を選択する。」

また、リチャード・レフトビッチ ([7], pp. 230—231) は、チェンバースが記述的仮定として合理的行動仮定を用いていることを次のように述べている。

「チェンバースは、記述的な意味で合理性仮定を用いるべきであるし、用いていると私は主張する。チェンバースは、環境から会計理論を演繹しようとしている。それ故、環境の特徴についての彼の定義は、環境についての経験的証拠と合致しなければならない。したがって、その仮定はあるがまさに環境を記述しなければならない。行動仮定は、環境に関係する仮定に含まれるので、それは記述的仮定でなければならない。」

チェンバースの合理的行動概念は、経済学における「経済人」あるいは統計学的決定理論における「合理的人間」の合理的行動、つまり、完全なあるいは客観的な合理的行動と同じものであると考えられる。ジェームス・G・サイモ

ン（〔9〕, 103頁）によれば、そこでの合理的行動概念は、次のような具体的意味内容を有するものと考えられている。

「行動している主体が、(a)意思決定にさきだって、パノラマのように代替的諸行動を概観すること、(b)各選択によって生ずる複雑な諸結果の全部を考慮すること、(c)基準としての価値の体系でもって、全代替的行動から一つの行動を選択すること、これらのことによって統合されたパターンの中の自分の行動すべてをつくりあげることである。」

しかしながら、実際の行動は、このような合理的行動とは大きく異なるものであり、それが合理的であろうとしても、そこにはおのずと限界があると考えられる。

サイモン（〔9〕, 104頁）は、合理的行動を限界づける諸要因として、(a)行動可能性の範囲の限定、(b)知識の不完全性、(c)予測の困難性を挙げ、合理的行動仮定が非現実的なものであることを次のように指摘している。

「(1)合理性は、各選択に続いて起こる諸結果についての、完全な知識と予測を必要とする。実際には、結果の知識はつねに部分的なものにすぎない。(2)これらの諸結果は将来のことであるゆえ、それらの諸結果を価値づけるにさいして、想像によって経験的な感覚の不足を補わなければならない。しかし、価値は、不完全にしか予測できない。(3)合理性は、起こりうる代替的行動すべてのなかで選択することを要求する。実際の行動では、これらすべての可能の代替的行動のうちほんの二、三の行動のみしか思い出さないのである。」

また、レフトビッチ（〔7〕, p. 229）も、合理的行動仮定が非現実的な仮定であることを次のように指摘している。

「人間が合理的な方法で行動すべきであると信ずることと、人間が合理的に行動できると信ずることとは、別の問題である。人間を特徴づける限界と彼の環境を特徴づける不確実性によって、行動の合理的基準を達成できる可能性は排除される。」

チェンバース（〔3〕, pp. 19—20）自身も「すべての人間の能力は、異常な

心理学的または肉体的欠陥により損なわれていない人々の場合でさえ、限界がある。」と述べているところから、合理的行動仮定が非現実的な仮定であることを認めざるをえないであろう。

人間の能力の限界を考えると、人間は行動の選択にさいして、すべての代替的行動を考慮することはできないし、それらの諸結果を正確に知ることもできない。したがって、合理的行動概念は、明らかに、非現実的であると考えられる。それ故、合理的行動概念を拠り所としているチェンバースの人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動は、非現実的なものであると言わざるをえない。

また、合理的行動の非現実性を主張する論者によれば、合理的行動が常に行動コースの転換を考慮に入れている点で、それは非現実的であると主張される。つまり、彼らによれば、実際の行動は、現状がある一定の満足水準を満たしている場合には、行動の転換を考慮に入れることはないと主張される。人間行動の特質として、柔軟性より固執性が強調されるのである。

レフトビッチ ([7], p. 235) は、この点について、チェンバースの行動モデルを次のように批判している。

「人間は、すべての代替案を考慮に入れているわけではない。彼は絶えずより良い状態を探求しているわけでもない。そうではなく、人間は、現状に不満になった場合、限定された数の代替案だけを考慮にいれるにすぎない。チェンバースの人間行動は、きわめて柔軟である。人間は、その効用を最大化するために絶えず行動しているか、あるいは、適応していると仮定されている。経験的証拠は、人間の行動が、むしろ柔軟でないことを示している。」

また、ジェームス・G・マーチとハーバート・A・サイモン ([8], 265頁) も、現状が不満でないかぎり、現状の継続が優先されるとの主張を次のように述べている。

「個人と組織とは、現在のプログラムの継続を示している選択肢を、変化を示す選択肢に対して、選好的に取り扱う。しかし、このように選好されるの

は、革新のコストを明確に算定したり、比較考量したことによるのではない。そうではなく、個人もしくは組織は、現在の行為コースがなんらかの意味で『不満足』でない限り、現在のコースに代替する選択肢を探索したり考慮したりすることはしないから、継続がまず先にくることになるのである。」

チェンバースの人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動は、合理的行動概念を抛り所として導き出されている。しかしながら、実際の行動は、合理的なものではない。実際の行動は、限られた範囲内で適応行動をとるものであり、また、現状が不満でない限り、既存の行動コースを転換するものではない。したがって、チェンバースの主張する人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動は、現実的妥当性を有しないものであると考えられる。

Ⅲ 会計情報の要件と現在現金等価額

チェンバースは、会計情報の主要な要件として、客観性 (objectivity)、照応性 (correspondence)、目的適合性 (relevance)、中立性 (neutrality) を挙げ、現在現金等価額に基づく情報が、これらの諸要件を満たすものであるとの観点から、売却時価主義会計を提唱している。そこで、これらの諸要件の意味内容を明らかにし、現在現金等価額に基づく情報がこれらの諸要件を満たすものであるとのチェンバースの主張を検討する。ただし、(1)客観性と照応性、(2)目的適合性と中立性は、それぞれ相互に密接に関連しているので、それらをまとめて検討することにする。

(1) 客観性・照応性

チェンバースによれば、客観性は、「相互主観的にテスト可能であること」を意味し、照応性は、「事実により確証可能であること」を意味している。チェンバースは、市場における現在価値 (売却価格および取替原価) に基づく情報だけが、客観性・照応性の規準を満たすものであると主張している。割引現在価値に基づく情報や予算・計画に関する情報など未来計算に基づく情報、あるいは、歴史的な原価に基づく情報は、客観性・照応性の規準を満たさないと

観点から、それらは会計情報から排除されている。

チェンバース ([2], p. 269) は、未来に関するステートメントが客観的ステートメントではないとの主張を次のように述べている。

「客観的ステートメントとして記述されるためには、その主張者以外の合理的にして情報に通じた人が、同じ主題について独立した（主観的な）主張をすることができるような主張でなければならない。このことは、偏り、直感、先入感を含むステートメントが、客観的ステートメントの範疇から除去されることを意味する。ポパーは、ステートメントの客観性を記述するために、『相互主観的テスト可能性』という用語を用いている。この用語法によれば、すべてのステートメントが主観的であることを事実として認めたらうで、他の人により、その時点でテストできない要素を含むすべてのステートメントは、科学的考察から排除される。かくして、未来についてのいかなるステートメントも、あるいは、未来についての期待および見積りを含むいかなるステートメントも、客観的ステートメントの範疇から排除される。というのは、未来は未だ現在ではないので、かかるステートメントはテストできないからである。」

また、チェンバース ([3], pp. 83—84) は、未来に関する計算が、事実により確証できないものであるとの主張を次のように述べている。

「未来の諸状況および諸事象についての計算は、常に、不可避免的に仮想的である。未来に関するいかなる命題も事実についてのステートメントではない。未来についての命題を形成するさいに、事実とその諸関連について過去の経験および現在の知識を用いるであろう。しかし、これらの命題は信条または期待にすぎない。……いかに大きな注意が払われようと、原価あるいは受取額としての将来価格は、主観の見積りである。それらはもともと計算に用いられる時点で独立的に確証できない。」

要するに、チェンバースは、未来計算に基づく情報は、客観性・照応性の規準を満たさないもので、それを会計情報から排除すべきであると主張している。

次に、チェンバースによれば、歴史的・原価主義に基づいて作成される慣習的

貸借対照表における次のようなステートメントは、(1)客観的ステートメントでもなければ、(2)確証可能なステートメントでもない主張されている。

設	備 (原価)	100,000ドル
一)	減価償却引当金	50,000
		<u>50,000ドル</u>

このステートメントが客観的ではないとの主張は、次のように説明される。つまり、チェンバース ([2], p. 268) は、「われわれが『財政状態』および『利益』といったものを測定し、それらについての客観的測定値を得ようとするならば、第一にこれらの用語が意味するものを定義することが必要である。」と述べ、測定値が客観的であるためには、その前提として測定対象が定義される必要があることを強調している。したがってチェンバース ([2], p. 270) によれば、「財政状態の意味が与えられれば、ステートメントは独立的に他の人々によりテスト可能である。」つまり、ステートメントは客観的である。しかしながら、「もし『財政状態』が定義されないならば、別言すれば、もしそれが個人的私的解釈を受けるならば、そのステートメントはテストできない。それは客観的でない。」とされている。歴史的な原価主義に基づく現行会計のもとでは、財政状態について容認された定義はないので、結局、上で示したステートメント、つまり、歴史的な原価主義による測定値は、客観的なものではないと主張されている。⁽⁴⁾

(4) チェンバース ([3], p. 150) は、「過去の取引記録に記入されているステートメントは、それ自体主観的ステートメントである。しかし、もし、他の人々が同じステートメントを独立的に作成できるならば、それは客観的ステートメントとしての資格を与えられる。それは相互主観的にテスト可能であることにより、その資格を与えられる。」と述べ、歴史的な原価が相互主観的にテスト可能であることを認めている。しかしながら、チェンバース ([3], p. 164) は、「単一の対象または事象を表わす客観的ステートメントは必然的に事象の発生時期を含む。」と述べ、歴史的な原価が相互主観的にテスト可能であるためには、それが発生した日付が付されていなければならないと主張している。

歴史的原価主義に基づいて作成される慣習的貸借対照表におけるステートメントが確証可能なステートメントではないとの主張は次のように説明される。つまり、チェンバース ([2], p. 270) によれば、ある日の財政状態についてのステートメントは設備資産に関する①再取得原価、②所有主による保険目的のための評価額、③与信者による担保としての評価額、④投資の変更による処分価格を含むであろうと考えられている。そして、これらのすべては、財務諸表が作成される時点での活動状況のもとでなされる見積りであり、結局、市場における現在価値の近似値であると考えられている。つまり、財政状態を測定するためには、設備資産の市場における現在価値を測定対象とすべきであると考えられている。この市場における現在価値は、市場における事実（市場価格）により確証可能である。かかる意味において、チェンバース ([2], p. 270) は、「われわれが例として用いたたぐいのステートメント、つまり、すべての慣習的貸借対照表に見られるたぐいのステートメントは、確証のテストを満たさない。」と主張している。要するに、チェンバースは、歴史的原価に基づく情報は、客観性・照応性の規準を満たさないもので、それを会計情報から排除すべきであると主張している。

以上述べてきたところから、市場における現在価値に基づく情報が、客観的かつ確証可能であるとの主張は、次のように要約できる。

- (1) 市場における現在価値による測定値は、財政状態についての共通の解釈に基づく測定値であるので、客観的な測定値である。したがって、市場における現在価値に基づく情報は、客観的な情報である。
- (2) 市場における現在価値による測定値は、市場における事実（具体的には、市場価格という外部的証拠）により、確証可能な測定値である。したがって、市場における現在価値に基づく情報は、確証可能な情報である。

現在現金等価額は、市場における現在価値の一つである。したがって、チェンバースによれば、現在現金等価額に基づく情報は、客観的かつ確証可能な情報であると主張される。しかしながら、かかるチェンバースの主張に対してい

くつかの批判が指摘できる。

第1の批判は、確証を得るための外部的証拠が常に入手可能であるとは限らないとの批判である。チェンバース ([2], p. 272) は、「もし、一般に、われわれが現時の見積りについての確証を得ようとするならば、それを支持または修正するための外部的証拠（内部的判断と対比する意味で）が欠如していることは希である。」と反論している。しかしながら、外部的証拠が存在しない場合には、現在現金等価額に基づく情報は、確証可能ではないと考えられる。

第2の批判は、仮に市場価格という外部的証拠が入手可能であるとしても、単一の財にたいして、複数の市場価格が存在する場合、その中からの選択にあたって主観的判断が介入するとの批判である。チェンバース ([3], p. 151) は、この批判に対して次のように反論している。

「すべての単一の測定値は、もし十分大きなサンプルがとられるならば、中心的傾向をもつ頻度分布により表わされる測定クラスの構成要素とみなされる。もし、そのような分布が発見されるならば、分布が集まる価値が最も容認しうるものとみなされる。というのは、それが測定された資産の最も確実な価値であるからである。……時価が価格集合の事例とみなされ、その問題が最高の確率をもつ価格を発見する問題とみなされるならば、統計的方式にそった解決は、他のいかなる選択プロセスよりも主観性から解放されるであろう。」

この反論は、測定値の客観性を測定者間での合意と解釈する場合には、妥当なものと考えられるが、ここでの批判に対する反論としては納得のいくものではない。

第3の批判は、次のように指摘される。チェンバースは、現在現金等価額の具体的な測定基礎として、売却価格を用いるが、売却価格を算定する場合、異なる売却時期および売却方法の中からの選択を認めている。したがって、売却価格の算定には、売却時期および売却方法の選択が伴うことになり、その結果、売却価格は主観的なものにならざるをえないとの批判である。たとえば、エロール・R・アイゼン ([6], pp. 322—323) は、売却時期に関して、この

批判を次のように指摘している。

「チェンバースは、『継続企業の資産の現在現金等価額は、通常の事業コースにおいて短期的に入手可能な金額である。』と述べている。……しかしながら、チェンバースは『短期』がどれくらいの期間を示すかについて論じていない。それは、1日、1週間、1カ月または他の期間であるか。『入手可能な金額』は、短期の長さにより変化するであろうので、このことは、チェンバースのシステムの重要な怠慢である。たとえば、企業が設備を1週間後または1日後に売却する場合より、3カ月後にそれを売却する場合のほうが、企業はそれをより大きな価格で売却できるであろう。……正味実現可能価値（短期的に入手可能な金額）は、顧客や競争者に左右される。それは正確に予想できない。かくして、チェンバースによれば、短期的正味実現可能価値は、『不可避免的に仮想的であり』、『独立的確証が不可能』である。」

また、アーサー・L・トーマス（〔10〕, p. 92—93）によれば、資産の売却方法は、資産を個々別々に売却する方法から、すべての資産を継続企業として一括して売却する方法にいたるまで、様々な集合レベルでの売却方法が可能であるので、売却価格を算定するためには、いかなる集合レベルでの売却方法を採用すべきかを明らかにすることが必要であると指摘されている。その上で、トーマスは、売却方法に関して次のような主旨の批判を指摘している。つまり、チェンバースによれば、売却価格は経営者により資産が最も高く売却されると考えられる集合レベルでの売却方法で算定されるべきであると主張されているが、このようにして算定される売却価格は、一部経営者の期待に依存することになり、曖昧なものになってしまうとの批判である。

チェンバースは、この第3の批判に対して納得のいく反論を示していない。要するに、チェンバースが、いくら現在現金等価額に基づく情報の客観性・照応性を強調しようと、それはある程度主観的なものにならざるをえないと考えられる。

(2) 目的適合性・中立性

チェンバース ([3], p. 164) によれば, 「目的適合性は, それにより単一のまたは集計されたステートメントが, 一定時点での行為者の反応を選択可能にする属性である。」と定義されている。また, 「中立性は, 行為者によりいかなる目的が考慮の対象として選択されようと, それにより単一のまたは集計されたステートメントが目的適合性を有する属性である。」([3], p. 164) と定義されている。

このように, チェンバースは, 目的適合性と中立性を一応別個の規準として定義している。しかしながら, チェンバース ([3], p. 149) は, 「目的適合性は, 一般的な属性である。それは, 特定時点での行為者に利用可能などの行為にも関連する。」とか, 「目的適合性は, 一般的な属性として定義されてきた。つまり, それはすべての行為コースと関連し, 特定のコースとは関連しない。」([3], p. 155) と述べている。したがって, 目的適合性は, 特定の行為コースの選択に関係しない一般的属性と考えられる。それ故, この意味において, 目的適合性は, 中立性を含む規準として理解できる。

チェンバースによれば, 現在現金等価額に基づく情報だけが, 目的適合性の規準を満たすものであると主張されている。歴史的原価あるいは取替原価に基づく情報は, 目的適合性の規準を満たさないと の観点から, 会計情報から排除されている。チェンバース ([3], p. 91) は, 歴史的原価に基づく情報が目的適合性を有しないと の主張を次のように述べている。

「いかなる現在時点においても, すべての過去の価格は, 単に, 歴史の問題である。現在価格だけが行為の選択と関係をもつにすぎない。10年前の財の価格が, この問題に関係しないのは, これから先20年後の仮定上の価格が関係しないのと同じである。個別物価は, 貨幣の一般購買力が変化しない期間でさえ, 変化することがあるし, 個別物価が変化しない場合でさえ, 一般購買力は変化することがあるので, 市場において活動するための現在能力について必然的関連をもつ有用な推論は, 過去の価格から引き出されることはないであろ

う。」

また、チェンバース ([3], p. 149) によれば「取替原価は、行為者がとる場合もあれば、とらない場合もある特定の将来行為に関連するものである。」との理由で、取替原価に基づく情報は一般的目的適合性を有しないものであると主張されている。

チェンバース ([3], p. 92) は、「市場におけるあらゆる可能な将来行動にたいして、一定時点で常に目的適合性を有する単一の財務的属性は、すべての保有資産の売却価格、つまり、実現可能価格である。」と述べ、一般的目的適合性を有する唯一の情報は、現在現金等価額に基づく情報であると主張している。

それでは、いかなる論拠により、現在現金等価額に基づく情報が、一般的目的適合性を有する情報であると主張されているのであろうか。この論拠は、チェンバースが仮定する継続企業概念に求めることができると考えられる。

チェンバース ([3], p. 218) は「継続企業とは通常の企業活動において、短期資産ならびに耐久資産の売却によってみずから適応する企業、すなわち、強制的な清算過程にない企業である。」と定義している。このチェンバースの継続企業概念の実質的意味内容は、伝統的継続企業概念の特質との対比によって明らかにされている。

第一に、チェンバース ([4], p. 530) は、伝統的継続企業概念の特質の一つとして「財産は取り消し不能な目的に捧げられること」、つまり、「資産は当初の利用目的のために保有し続けられること」を指摘している。そして、チェンバース ([3], p. 200) は、かかる特質は企業行動と全く相容れないものであるとして次のように述べている。

「流動性は環境の支配的特徴であるので、過去の決定との一貫性やそれへの執着性ではなく、適応性こそ個人と同様企業の経済行動の支配的形態である。いかなる投資も取り消し不能な仕方ではなされるとは考えられないであろう。…長期にわたって資産を利用する当初の意図が、いかに『固定的』であろう

と、より大きな利益機会を見出したときには、それを処分し、他に投資することは経済的な英知である。」

チェンバースによれば、継続企業は環境への絶え間ない適応にかかわっており、絶え間ない適応は、過去の行為または選択を取り消しうる場合に可能であると考えられている。要するに、伝統的な継続企業概念は、資産が当初の利用目的のために継続的に保有されることを想定しているが、チェンバースの継続企業概念は、環境へ適応するためならば、当初意図した資産の利用期間にかかわらず、すべての資産は売却されることを想定している。

第二に、チェンバース ([4], p. 530) は、伝統的な継続企業概念の特質の一つは「企業にとって選択可能な代替的方法は、企業を現状のまま継続するか、または、完全に清算するか⁽⁵⁾のいずれかであるといった考え」にあることを指摘している。

チェンバースによれば、企業はその構成要素を計画的かつ秩序的な仕方⁽⁶⁾で清算することにより、新しい状況に適応し継続するものである⁽⁷⁾ので、「秩序的清算」こそ継続企業の特質であると考えられている。チェンバース ([4], pp. 530—531) は、この点について次のように述べている。

「企業資産の投資がなされた時点で、清算は常に必然的に企だてられている。しかし、それは清算と対立するものとして言及される継続企業に関連するほとんどの言明において意味されているように思われる強制的売却という意味

(5) チェンバース ([3], p. 204) は、強制的な清算と通常の事業過程における清算、つまり、秩序的清算とを区分すべきであるとして次のように述べている。「強制的清算のもとでは、主導権は企業の債権者におかれる。したがって、企業の資産は多少なりとも強制的に売却される。この種の強制は、企業の通常の事業過程にはない。そのような条件のもとで売却される資産は、それらの買い手にたいして見切り販売されることがあるし、また、しばしばそうされている。通常の事業過程での清算は全く異なった仕方で行なわれる。一般に、非貨幣性資産はそれらの用役による産物の売却によって、継続的に換金、つまり、清算される。それらはいくつかの異なる売却方法および売却時期の中からの選択が認められる条件のもとで清算される。これが秩序的清算である。」

での清算ではない。漸進的清算は継続企業の最も明白な特徴の一つである。企業が資産のサービスの売却によってそれを清算しないなら、企業は継続しない。」

要するに、伝統的継続企業概念は、完全な清算を排除することにより、企業の現状のままの継続を想定しているが、チェンバースの継続企業概念は、企業全体は継続するけれども、その構成部分は秩序的に清算されることを想定している。

以上述べてきた伝統的継続企業概念の特質との対比から明らかなように、チェンバースの継続企業概念の特質は、すべての資産の売却、つまり、秩序的清算を想定している点に求められる。

こういった継続企業概念のもとでは、企業が適応行動をとろうとする場合、資産を売却するという行動が、常に、選択可能な代替的行動の一つとして想定されることになる。したがって、現在現金等価額に基づく情報は、適応行動をとるさいのすべての意思決定に目的適合性を有する情報であると主張されるのである。このように、チェンバースは、継続企業概念を拠り所として、現在現金等価額に基づく情報が、一般的目的適合性を有するものであると主張している。しかしながら、このチェンバースの継続企業概念に対して次のような批判が考えられる。

この継続企業概念は、明らかに、チェンバースの人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動から導き出されたものと考えられる。このことは、チェンバース ([3], p. 190) が、「適応行動という概念は、個人と同様企業にも適用する。」と述べていることから明らかである。したがって、この継続企業概念は、チェンバースの人間行動モデルに対する批判、つまり、それが非現実的であるとの批判をうけざるをえないと考えられる。継続企業概念が非現実的であるとの批判は、具体的には、次のような批判として指摘される。

第一に次のような批判が指摘される。つまり、チェンバースの継続企業概念は、すべての資産は売却されることを想定している。しかしながら、固定資産

は、長期的観点から購入されるので、ある程度の期間継続的な利用を意図され、売却を意図されないとの批判である。

第二に次のような批判が指摘される。つまり、企業がその構成要素を絶えず秩序的に清算することを想定しているチェンバースの継続企業概念は、企業が常にその事業内容全体を転換しようとするものであるとの仮定を含んでいると解釈される。しかしながら、企業は、長期的観点から多くの投資を行っており、容易に異なる事業へ転換しうるものではないとの批判である。

これら二つの批判は、いずれもチェンバースの継続企業概念が企業の短期的な観点からの適応を重視し、長期的な観点からの適応を無視している点に向けられている。現代企業は、長期的な観点から多くの先行投資を行なっている。したがって、短期的な観点からの適応に基づくチェンバースの継続企業概念は、非現実的なものであると考えられる。

要するに、現在現金等価額に基づく情報が一般的目的適合性を有するとのチェンバースの主張は、非現実的な継続企業概念を前提としないかぎり、認められないものであると考えられる。

IV む す び

チェンバースは、(1)「人間は、ホメオスタシスシステムである。」との仮定と(2)「人間行動は合理的である。」との仮定を拠り所として、特定の人間行動モデル、つまり、高度に柔軟な適応行動を導き出し、かかるモデルを前提として売却時価主義会計を提唱している。しかしながら、チェンバースの人間行動モデルは、(1)の仮定から論理的に導き出すことはできないと考えられる。また、(2)の仮定はそれ自体非現実的であるので、チェンバースの人間行動モデルも非現実的なものにならざるをえないと考えられる。したがって、チェンバースの売却時価主義会計は、その前提に難点があると言わざるをえない。

また、チェンバースは、会計情報の要件として、客観性、照応性、目的適合性、中立性を挙げ、現在現金等価額に基づく情報、つまり、売却時価情報だけ

がこれらの諸要件を満たすとの観点から、売却時価主義会計を提唱している。しかしながら、現在現金等価額に基づく情報は、必ずしも、客観性・照応性といった要件を満たすものではない。また、それは、非現実的なチェンバースの人間行動モデルを前提としないかぎり、目的適合性・中立性といった要件を満たすものではない。したがって、チェンバースの売却時価主義会計には、多くの難点があると言わざるをえない。

参 考 文 献

- 〔1〕 Apter, Michael J., *The Computer Simulation Behaviour* (Hutchison & Co LTD, 1970) 村井忠一 (監訳) 「人間の行動とコンピュータ」日本能率協会, 昭和47年。
- 〔2〕 Chambers, Raymond J., "Measurement and Objectivity in Accounting," *The Accounting Review* (April, 1964) pp. 264—274.
- 〔3〕 —, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (Prentice-Hall, Inc., 1966)
- 〔4〕 —, *Accounting Finance and Management* (Arthur Andersen and Co., 1969)
- 〔5〕 Cruse, Rex, *Book Reviews, The Accounting Review* (January, 1967) pp. 207—208.
- 〔6〕 Iselin, Errol R., "Chambers On Accounting Theory," *The Accounting Review* (April, 1968) pp. 231—237.
- 〔7〕 Leftwich, Richard W., *A Critical Analysis of Some Behavioural Assumption Underlying R. J. Chambers' Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (University of Queensland Press, 1969)
- 〔8〕 March, James G., and Simon, Herbert A., *Organizations* (John Wiley & Sons, Inc., 1958) 土屋守章 (訳) 「オーガニゼーションズ」ダイヤモンド社, 昭和52年。
- 〔9〕 Simon, Herbert A., *Administrative Behavior* (The Macmillan Company, 1945) 松田武彦・高柳暁・二村敏子 (訳) 「経営行動」ダイヤモンド社, 昭和40年。
- 〔10〕 Thomas, Arthur L., "The Allocation Problem in Financial Accounting Theory," *Studies In Accounting Research* No. 3 (AAA, 1969)